

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2015두3096 증여세부과처분취소

원고, 피상고인 겸 상고인

원고 1 외 2인

원고들 소송대리인 변호사 이재홍 외 3인

피고, 상고인 겸 피상고인

1. 성북세무서장

2. 종로세무서장

3. 서초세무서장

피고들 소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주

담당변호사 강헌구 외 2인

원 심 판 결 서울고등법원 2015. 6. 24. 선고 2013누29911 판결

판 결 선 고 2017. 9. 26.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 각자가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 각 상고이유보충서 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 원고들의 상고이유에 대한 판단

가. 상고이유 제1점에 관하여

(1) 구 상속세 및 증여세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라 한다) 제41조의5 제1항은 합병에 따른 상장 등 이익의 증여에 관하여 "최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등의 증여일 등으로부터 3년 이내에 당해 법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세과세가액 또는 취득가액을 초과하여 대통령령이 정하는 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익을 증여받은 것으로 본다."라고 규정하고 있다(다만 구 상증세법이 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되면서 합병시한이 5년으로 연장되었다. 이하 개정 전후를 불문하고 '이 사건 조항'이라 한다).

그리고 구 상증세법 제2조 제2항은 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 아니한다.'고 규정하고 있고, 구 상증세법이 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되면서 단서가 신설되어 '이 경우 소득세가 소득세법 등에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우에도 또한 같다.'고 규정하고 있다.

한편, 구 소득세법(2006. 12. 30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제17조 제1항, 제2항 제4호는 합병의 경우 피합병법인의 주주가 취득하는 합병신주와 금전 등 합병대가의 합계액이 피합병법인 주식의 취득가액을 초과하는 금액을 배당소득의 하나인 의제배당으로 규정하고 있다. 그리고 이러한 의제배당소득의 계산에 관하여 구 소득세법 시행령(2008. 2. 22. 대통령령 제20618호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제27조 제1항 제1호 나목, 제2호는 구 법인세법(2009. 12. 31. 법률 제9898호로 개정되기 전의 것) 제44조 제1항 제1호 및 제2호의 요건을 갖춘 경우로서 합병신주의 시가가 액면가액보다 큰 경우에는 합병신주의 가액을 액면가액으로 산정하도록 규정하고 있다.

이러한 구 소득세법 제17조 제1항, 제2항 제4호에 따른 의제배당소득 과세는 피합병법인의 주주가 합병으로 인하여 피합병법인의 주식에 갈음하여 취득하는 합병신주 등의 가액이 피합병법인 주식의 취득가액을 초과하는 부분을 배당으로 의제하여 과세하는 것이다. 그러나 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목, 제2호에 따라 합병신주의 가액을 액면가액으로 하여 의제배당소득을 계산함에 따라 합병신주 등의 가액이 피합병법인의 주식의 취득가액을 초과하지 않는 경우에는 의제배당소득이 없어 과세되지 않는다. 나아가 구 소득세법 시행령 제163조 제10항은 수증자가 이 사건 조항 등에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 그 증여재산가액을 취득가액에 가산하여 양도차익을 산정하도록 하여, 향후 수증자가 합병신주를 매각하더라도 증여재산에 해당하는 부분에 대하여는 양도소득세 또한 부과되지 않도록 규정하고 있다. 따라서 의제배당소득이 없는 것으로 계산되어 과세되지 않은 경우에는 이 사건 조항의 증여재산인 합병상장이익에 관하여 '소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되거나 비과세 또

는 감면되는 때'에 해당한다고 볼 수 없고, 이 사건 조항에 따라 증여세를 과세하더라도 구 상증세법 제2조 제2항이나 그 단서에 위반되지 않는다.

(2) 원심은 합병상장이익의 수증자인 원고들에게 합병으로 인한 의제배당소득이 존재하지 않아 소득세가 과세되지 않으며, 소득세법상 비과세 또는 감면되는 경우에도 해당하지 않으므로, '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되거나 비과세 또는 감면되는 때'에 해당하지 않는다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단은 앞서 본 법리에 기초한 것으로서, 거기에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제2조 제2항의 적용범위 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 상고이유 제2점에 관하여

2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정된 이 사건 조항이 위헌·무효라고 볼 수는 없다는 원심의 판단에 헌법상 재산권보장의 원칙, 비례의 원칙, 평등의 원칙, 조세법률주의 등을 위반하여 이 사건 조항을 해석한 잘못이 없다(헌법재판소 2016. 3. 31. 선고 2013헌바372 결정 참조).

다. 상고이유 제3점에 관하여

이 부분 상고이유는, 원고들은 자신이 보유하고 있던 자금 등으로 이 사건 주식을 취득하였을 뿐 소외인으로부터 주식과 주식 취득자금, 현금을 증여받지 않았음에도 이와 달리 본 원심의 판단은 위법하다는 취지로서 결국 사실심인 원심의 전권사항에 속하는 증거의 취사선택이나 사실인정을 탓하는 것에 불과하여 적법한 상고이유로 볼 수 없다.

2. 피고들의 상고이유에 대한 판단

가. 구 상속세 및 증여세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되어 2007. 12. 31.

법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 '개정 상증세법'이라 한다) 제47조 제1항 및 제2항 단서는 증여재산가액의 합계액에서 이 사건 조항 등의 규정에 의한 증여재산의 가액(이하 '합산배제증여재산'이라 한다)을 제외하도록 하는 내용을 신설하여, 해당 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액의 합계액이 1천만원 이상인 경우에 그 가액을 증여재산가액에 가산하도록 하는 같은 조 제2항 본문 또한 합산배제 증여재산의 경우에는 적용되지 않는 것으로 규정하고 있다.

합병상장이익에 대하여 증여세를 과세하도록 하고 있는 이 사건 조항은 주식 등의 증여 또는 취득 당시 실현이 예견되는 부의 무상이전까지 과세함으로써 조세평등을 도모하려는 취지에서 실제로 합병된 후의 합병상장이익을 증여 또는 취득 시점에 사실상 무상으로 이전된 재산의 가액으로 보아 과세하는 규정이고, 이러한 합병상장이익을 해당 주식 등의 상장일부터 3개월이 되는 날인 정산기준일을 기준으로 계산할 뿐이므로, 이 사건 조항에 따른 증여세 납세의무의 성립시기는 주식 등의 증여 또는 취득 시로 보아야 한다.

그러나 이 사건 조항의 증여재산이라 할 합병상장이익은 일반적인 증여와 달리 증여자를 확정하거나 부의 무상이전과 보유자산의 가치증가 부분을 구분하기가 어렵고, 누진세율을 회피하는 수단으로 이용될 가능성 또한 높다. 그리하여 동일인으로부터 받은 복수의 증여를 합산과세함으로써 분할증여로 인한 누진세액 경감을 방지하려는 재차 증여 합산과세의 취지에 맞지 않는 면이 있다. 개정 상증세법은 이러한 사정을 고려하여 합병상장이익을 증여재산가액의 합계액에서 제외되는 합산배제증여재산으로 정한 것으로 볼 수 있다.

또한 합병상장이익에 대한 증여세는 정산기준일을 기준으로 증여이익을 계산할 수

있을 때 비로소 과세표준과 세액을 산정할 수 있고, 증여세 과세표준 정산 신고기한은 정산기준일부터 3개월이 되는 날이다(개정 상증세법 제68조 제1항 단서). 재차 증여 합산과세 역시 증여세 과세표준을 산정하기 위한 것이므로, 합병상장이익이 합산배제증여재산에 해당하는지 여부도 정산기준일을 기준으로 정하는 것이 타당하다.

이러한 입법취지와 경위, 합산배제증여재산 규정의 성격 등을 종합하면, 개정 상증세법 시행 이후에 합병상장이익의 증여세 정산기준일이 도래하는 이상 개정 상증세법 제47조 제2항 단서가 적용된다고 보아야 한다.

나. 원심은 개정 상증세법 제47조 제2항 단서를 적용하여 원고들의 합병상장이익이 합산배제증여재산에 해당된다고 보아, 피고들이 이를 기존 증여재산가액에 합산하여 증여세를 결정·고지한 것은 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단은 그 이유 설시에 일부 부적절한 점이 있으나 위에서 본 법리에 기초한 것으로서, 거기에 상고이유 주장과 같이 개정 상증세법 제47조 제2항 단서의 적용 범위에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 결론

그러므로 상고를 모두 기각하고 상고비용은 패소자들 각자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 김재형

 대법관 박보영

주 심 대법관 김창석

 대법관 이기택